

**N°s 439597 et 439603**  
**M. et Mme Z...**

**3<sup>ème</sup> chambre jugeant seule**

**Séance du 27 janvier 2022**  
**Décision du 7 mars 2022**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Laurent CYTERMANN, Rapporteur public**

M. Moudasser Z... et son épouse se sont vu notifier des suppléments d'impôt sur le revenu au titre des années 2010 à 2014, faisant suite à une vérification de comptabilité de l'activité de chirurgien de M. Z... et à des contrôles sur pièces. Les chefs de redressement consistant dans une réévaluation des bénéfices non commerciaux perçus par M. Z... et dans la remise en cause de la déductibilité des pensions alimentaires versées aux parents de M. Z... vivant au Liban. Le tribunal administratif de Montreuil a rendu sur leurs contestations des jugements contrastés : un jugement du 31 mai 2018 (n° 1632636), prononcé par la 9<sup>e</sup> chambre et concernant les années 2011 à 2013, a rétabli la déduction des pensions alimentaires et annulé les majorations pour manquement délibéré concernant l'ensemble des rehaussements, à l'exception de l'année 2013 ; un jugement du 28 juin 2018 (n° 1741462, 1749217), émanant de la 1<sup>re</sup> chambre et concernant les années 2010 et 2014, n'a annulé que les intérêts de retard et les majorations pour manquement délibéré pour l'année 2014. Ces jugements ont chacun fait l'objet de requêtes des époux Z... et l'administration fiscale a formé un appel incident contre le jugement du 31 mai 2018. La cour administrative d'appel de Versailles a rendu le 14 janvier 2020 deux arrêts remettant à la charge des époux Z... l'ensemble des suppléments d'imposition et les majorations pour manquement délibéré et ne maintenant que la décharge des intérêts de retard. M. et Mme Z... ont formé contre ces arrêts deux pourvois qui sont en grande partie identiques.

1. S'agissant de l'arrêt relatif aux années 2010 et 2014, il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit, insuffisamment motivé son arrêt et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la procédure d'imposition n'avait pas été entachée d'irrégularité par le défaut de réception par les époux Z... de la réponse aux observations du contribuable.

Ce moyen ne concerne que l'imposition de l'année 2010, pour laquelle les requérants ont soutenu ne pas avoir reçu la réponse aux observations du contribuable (ROC). La cour a relevé que la réponse de l'administration, en date du 23 octobre 2015 et déposée aux services postaux le 25 octobre, avait été présentée au domicile des requérants le 27 octobre et que

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

ceux-ci en avaient été avisés, « ainsi que l'atteste sans ambiguïté la date mentionnée sur le tampon des services postaux inscrit sur l'enveloppe d'envoi de ce courrier ».

L'article L. 57 du livre des procédures fiscales (LPF) dispose que dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, « lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée ». Vous jugez qu'en vertu de ces dispositions, « l'administration ne peut mettre en recouvrement des impositions résultant de redressements refusés par le contribuable sans les avoir auparavant confirmés dans une réponse aux observations du contribuable » (CE, 28 juillet 1999, *Min. c/ D...*, n° 179607, Tab.). L'absence de preuve de la réception de la réponse par le contribuable ou de ce qu'il a été avisé de sa remise entache d'irrégularité la procédure d'imposition (CE, 30 septembre 1992, *Mme P...*, n° 73894 : RJF 11/92 n° 1524).

S'agissant de l'établissement de la notification, la jurisprudence applicable est commune à l'ensemble des notifications devant être adressées au contribuable par envoi recommandé. En cas de retour à l'expéditeur du pli recommandé, « le contribuable ne peut être regardé comme l'ayant reçu que s'il est établi qu'il a été avisé, par la délivrance d'un avis de passage, de ce que le pli était à sa disposition au bureau de poste dont il relève et n'a été retourné à l'expéditeur qu'après l'expiration du délai de mise en instance prévu par la réglementation en vigueur » ; cette preuve peut résulter « soit des mentions précises, claires et concordantes portées sur l'enveloppe, soit, à défaut, d'une attestation de l'administration postale ou d'autres éléments de preuve » (CE, 17 juillet 2013, *Mme G...*, n° 347945, Tab.). Contrairement à ce que soutient le ministre, votre jurisprudence ne présume pas le respect du délai de mise en instance, qui doit être établi. Vous jugez également que lorsque des dispositions prévues par l'instruction de la direction générale de la Poste du 6 septembre 1990 relatives à la distribution des plis recommandés n'ont pas été respectées, il incombe au juge de rechercher si ces omissions revêtaient ou non un caractère substantiel, compte tenu des garanties pratiques que les dispositions confèrent au destinataire du pli ; cette jurisprudence a été maintenue sous l'empire de la nouvelle réglementation postale (CE, 15 novembre 2019, *Min. c/ Mme F...*, n° 420509, Tab.).

En première instance, l'administration a produit l'avis de réception qui lui avait été renvoyé par le service postal avec la mention « présenté / avisé le 27 octobre 2015 ». Devant la cour, les requérants avaient soutenu, p. 6 de leur requête d'appel, que ce document ne permettait pas d'établir que le pli n'avait été renvoyé à l'expéditeur qu'à l'expiration du délai de mise en instance. La cour n'a pas répondu à ce moyen qui était opérant, le respect de ce délai qui est de 15 jours étant une garantie pour le destinataire (cf. par exemple CE, 18 juin 2010, *M. T...*, n° 304739 : RJF 10/10 n° 921). Ceci suffit à entraîner la cassation de l'arrêt sur ce point.

Cette cassation ne préjuge pas à nos yeux du règlement au fond. Certes, les documents produits jusqu'ici par l'administration ne permettent pas d'établir la date à laquelle le pli lui a été renvoyé, et donc le respect du délai de mise en instance, mais l'administration qui n'a peut-être pas perçu devant les juges du fond toute la portée de ce moyen pourra produire des documents complémentaires, le cas échéant en sollicitant une attestation de l'administration postale. En outre, sur le plan du droit, on peut se demander si le contribuable peut se plaindre

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

de ce que le délai de quinze jours n'a pas été respecté s'il ne justifie pas s'être efforcé de récupérer le pli dans ce délai. On voit mal, en effet, en quoi le contribuable a été privé d'une garantie s'il n'a pas essayé de consulter le pli avant qu'il ne soit réexpédié ; votre jurisprudence *Epoux M...* (CE, Sect., 16 avril 2012, n° 320912, Rec.), selon laquelle une irrégularité « *demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de redressement* », pourrait permettre de confirmer l'imposition dans une telle hypothèse. Il nous semble qu'un équilibre doit être maintenu entre la nécessité de s'assurer de la bonne réception des envois requis par le LPF et le souci d'éviter des décharges d'imposition dans des situations où le contribuable n'a en réalité été privé d'aucune garantie. Vous prenez d'ailleurs déjà en compte les diligences effectuées par le destinataire du pli lorsqu'il s'agit de savoir si son contenu est conforme à celui allégué par l'expéditeur (cf. 5 mars 2014, *Association "Société pour la protection des paysages et de l'esthétique de la France" et autres*, n° 369996, Tab.) : celui-ci ne peut se contenter d'alléguer l'absence de correspondance et il doit justifier des diligences accomplies pour s'en rendre compte.

2. Le deuxième groupe de moyens est commun aux deux pourvois et concerne l'ensemble des années d'imposition. Il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit, insuffisamment motivé son arrêt, entaché celui-ci d'inexactitude matérielle et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que les requérants n'avaient pas suffisamment justifié de l'état de besoin des parents de M. Z....

L'article 156-II-2° du code général des impôts (CGI) prévoit que le revenu net imposable est établi sous déduction « *pensions alimentaires répondant aux conditions fixées par les articles 205 à 211 (...) du code civil* ». L'article 205 du code civil dispose que « *les enfants doivent des aliments à leurs père et mère ou autres ascendants qui sont dans le besoin* », tandis que selon l'article 208 du même code, « *les aliments ne sont accordés que dans la proportion du besoin de celui qui les réclame, et de la fortune de celui qui les doit* ». Vous en déduisez qu'une pension alimentaire n'est déductible que dans la mesure où elle répond à la situation de besoin des ascendants et vous faites application des mêmes principes lorsque la pension est versée à l'étranger (CE, 28 mars 2012, *M. et Mme C...*, n° 323852, Tab.). Pour apprécier l'existence d'une situation de besoin, vous examinez si les ressources des ascendants leur permettent de faire face aux nécessités de la vie courante, dans leur pays de résidence, dans des conditions équivalentes à ce que permet le revenu minimum d'insertion (aujourd'hui remplacé par le revenu de solidarité active) en France (CE, 10 janvier 2007, *B...*, n° 264821, Tab.) et vous prenez en compte l'existence de frais médicaux (CE, 5 février 1993, *S...*, n° 90817, Inéd.). La charge de la preuve incombe au contribuable (même décision).

En l'espèce, les requérants ont déduit pour chacune des années en litige des montants importants versés aux parents de M. Z... (160 000 euros en 2010, 178 000 euros en 2011, 210 000 euros en 2012, 175 000 euros en 2013 et 193 000 euros en 2014). Les principaux éléments du débat peuvent être résumés ainsi :

- La cour a retenu qu'il était constant que les requérants prenaient en charge les soins médicaux du père et de la mère de M. Z..., qui ne disposent pas d'une assurance-maladie ; la réponse des autorités libanaises à la demande d'assistance de l'administration française

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

indique sur ce point que M. Z... souffre d'hypertension artérielle, d'insuffisance cardiaque, suit une radiothérapie pour des métastases osseuses et est en attente d'une intervention chirurgicale du canal lombaire, tandis que Mme Z... souffre d'une insuffisance rénale et suit une dialyse trois fois par semaine, d'un diabète mal équilibré et est atteinte de tumeurs de l'utérus et des seins donnant lieu à une chimiothérapie.

- La cour n'a en revanche pas été convaincue de l'absence de revenus des deux parents, faute d'un relevé de compte bancaire détaillé. Les requérants avaient produit une attestation du maire de la commune de résidence des parents qui était en ce sens (la mère n'ayant jamais travaillé et le père ayant cessé de travailler depuis 2003 pour raisons médicales) et une attestation de leur banque, la SGBL, indiquant ne pas être autorisée à communiquer un tel document.

- S'agissant du patrimoine des parents, la cour s'est fondée sur la réponse des autorités libanaises qui montre qu'ils disposaient encore d'une trentaine de biens dans la région d'Akkar, liste qui ne donne pas d'indication sur leur consistance et leur valeur. Les requérants avaient cependant produit des attestations des acquéreurs de ces biens montrant qu'ils avaient presque tous été vendus entre 2007 et 2009, pour un montant se limitant selon eux à 55 000 euros, et expliquaient la discordance avec la réponse des autorités libanaises par le fait que la transcription des ventes sur le registre de propriété ne serait pas systématique.

L'arrêt de la cour est suffisamment motivé pour vous permettre d'exercer votre contrôle, même s'il ne reprend pas l'ensemble des arguments présentés par les requérants. Le moyen d'erreur de droit ne désigne pas avec précision quelle règle de droit la cour aurait méconnue ou quelle erreur de raisonnement elle aurait commise. En revanche, vous accueillerez le moyen de dénaturation des pièces du dossier, les requérants ayant justifié autant qu'il était possible l'absence de ressources de leurs parents et ayant donné une explication convaincante de la discordance avec la réponse des autorités libanaises.

**3.** Le dernier groupe de moyens, également commun aux deux pourvois, est tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et de qualification juridique en rétablissant les majorations de 40 % pour manquement délibéré. Il s'agit des majorations afférentes aux rehaussements concernant les pensions alimentaires. Si vous nous suivez concernant le bien-fondé de l'imposition à cet égard, vous annulerez nécessairement la partie de l'arrêt relative aux pénalités. Même si vous ne nous suivez pas, nous pensons que vous devriez accueillir le moyen d'erreur de qualification juridique car rien n'indique que les requérants ne pensaient pas de bonne foi apporter une aide répondant à la situation de besoin des parents de M. Z... ; les éléments retenus par la cour (importance des sommes versées, caractère répété de la déduction) ne sont pas suffisants pour justifier le caractère délibéré et son affirmation sur la « conscience » des requérants de leur incapacité à justifier la situation de besoin nous paraît inexacte.

#### **PCMNC :**

- **à l'annulation des arrêts attaqués, sauf en ce qui concerne le rejet de l'appel incident du ministre pour l'arrêt relatif aux années 2010 et 2014 ;**
- **au renvoi des deux affaires à la cour dans cette mesure ;**
- **à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à M. Z... d'une somme de 3 000 euros, pour l'ensemble des deux procédures.**

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*